GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35566C
Inscrit le 8 décembre 2014

-

Audience publique du 5 août 2015

Appel formé par
Monsieur ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 22 octobre 2014 (n° 33529 du rôle)
dans un litige l'opposant à
un bulletin de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35566C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 8 décembre 2014 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 22 octobre 2014, l'ayant débouté de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010 émis par le bureau d'imposition Luxembourg 8 en date du 22 août 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 7 janvier 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 9 février 2015 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 5 mars 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 mars 2015.

-

Suivant un courrier du 5 septembre 2007, Monsieur ... fut licencié avec effet immédiat par ses employeurs, la ...S.A. avec siège au Luxembourg et la ...avec siège à Francfort.

Par un jugement du 30 juin 2009, le tribunal du travail de Luxembourg déclara ce licenciement abusif.

Les employeurs de Monsieur ... interjetèrent appel contre ce jugement le 28 août 2009.

En vertu d'une transaction extrajudiciaire signée en date du 13 septembre 2010 entre Monsieur ... et les sociétés ...S.A. et …, Monsieur ... se vit accorder la somme de … euros.

Suivant une décision du préposé du bureau RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes du 24 décembre 2010, un montant de … euros fut déclaré exempt d'impôts sur le fondement de l'article 115, n° 9 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* ».

Dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu visant l'année 2010, Monsieur ... demanda à ce que la somme précitée lui accordée en vertu de la transaction soit ventilée comme suit : un montant de … euros qui serait à retenir comme étant complètement exempt d'impôt en vertu de l'article 115, n° 9 a) LIR, comme étant à considérer comme une indemnité de départ légale au sens de l'article L.124-7 du Code du travail ; un montant de … euros qui serait à déclarer exempt d'impôts sur le fondement de l'article 115, n° 9 c) LIR tel que retenu par le préposé du bureau RTS ; un montant de … euros qui serait à imposer en tant que revenu ordinaire puisqu'il s'agirait de salaires auxquels il aurait eu droit entre le 6 septembre 2007 et le 31 décembre 2007 ; un montant de … euros qui serait à imposer comme revenu extraordinaire sur le fondement de l'article 131 (1) b) LIR combiné à l'article 132 (1) n° 4 LIR, au motif qu'il s'agirait d'une indemnisation pour ses prétentions à un salaire pour la période du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2011, et enfin un montant de … euros qui serait à déclarer exempt d'impôt en tant qu'indemnité pour préjudice moral subi suite à son licenciement.

Par un courrier du 21 mars 2012, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 8 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », informa Monsieur ... que le bureau allait s'écarter de sa déclaration sur les points suivants :

« *Gemäss Ihrem Schreiben vom 12.10.2011 möchte ich Ihnen folgende Aenderungen der Besteuerungsgrundlagen mitteilen was Ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betreffen laut Paragraph 205 der Abgabenordnung.*

- *Die Abgangsentschädigung von … euro entspricht nicht dem Artikel 115 Absatz 9 Punkt a da es sich um eine Abfindung mit gegenseitigem Einverständnis handelt (indemnité transactionnelle lors du licencement pour motif grave) und nicht um eine Abfindung (Abgangsentschädigung), die der Arbeitgeber bei einer*

Kündigung dem Arbeitnehmer zahlt (le paiement d'une indemnité de départ légale n'est pas due lors d'un licenciement sans préavis pour faute grave selon l'article 115 no 9 point a.)

- *Die Abfindung von …* [euro] *entspricht dem Artikel 115 Absatz 9 Punkt c.*
- *Die Entschädigungen von insgesamt … euro entsprechen nicht den Bestimmungen des Artikels 131 LIR resp. des Artikels 132 LIR.*
- *Der Entschädigung von … als Schmerzensgeld wegen fristloser Kündigung kann ebenfalls nicht stattgegeben werden, da es sich insgesamt um eine Abfindung mit gegenseitigem Einverständnis handelt*

Die Besteuerungsgrundlagen werden wie folgt geändert:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: …………. …

%Befreiungen: % …

%Werbungskosten :Anwaltskosten : % …

(die Kosten der Jahre 2008 und 2009 sind in den Jahren 2008+2009 bezahlt worden laut Aufstellung)

(der Betrag von 7853.58 wurde 2007 abgezogen)

%Fahrtkosten % …

…

Bitte schicken Sie uns einen Beleg für die Cotisation payée à titre personnel (…)

+ einen Beleg für die cotisation payée à titre obligatoire (…)

Danke. Bitte die Belege bis zum 2.4.2012 einreichen ».

En date du 22 août 2012, le bureau d’imposition émit à l’égard de Monsieur ... un bulletin de l’impôt sur le revenu pour l’année 2010, ci-après désigné par le « *bulletin* », en fixant les bases d’imposition suivant les indications contenues dans le courrier précité du 21 mars 2012.

Contre ce bulletin, Monsieur ... introduisit, par un courrier du 10 octobre 2012, une réclamation auprès du directeur de l’administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* ».

A défaut de réponse du directeur, Monsieur ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 octobre 2013, un recours tendant à la réformation, sinon à l’annulation du bulletin.

Dans son jugement du 22 octobre 2014, le tribunal administratif déclara le recours en réformation recevable en la forme, au fond, le déclara partiellement justifié, réforma le bulletin de l’impôt sur le revenu de l’année 2010 émis le 22 août 2012 en ce sens que

l'indemnité prévue à l'article 2 de la transaction du 13 septembre 2010 fut exempte d'impôts conformément à l'article 115, n° 9 a) LIR, à concurrence du montant légalement dû, et renvoya le dossier au bureau d'imposition afin de procéder au calcul du montant exempt d'impôts suivant les principes retenus dans le jugement et, pour le surplus, déclara le recours non justifié et en débouta, tout en faisant masse des frais et en les imposant pour deux tiers au demandeur et pour un tiers à l'Etat.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 8 décembre 2014, Monsieur ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 22 octobre 2014.

Il expose d'abord qu'après avoir travaillé pour la … à Francfort depuis 1985, il aurait été engagé en l'année 1993, pour une durée de cinq ans renouvelable, au service de la ...et de la ...- … Luxemburg, toutes les deux établies à Luxembourg. Par des avenants successifs, ce contrat de travail aurait été à chaque fois prolongé pour des périodes de cinq ans, le dernier avenant du 9 juin 2006 ayant prévu le prolongement jusqu'au 31 décembre 2011. Ce dernier avenant comporterait une clause supplémentaire prévoyant en substance qu'en cas de résiliation avant le 31 décembre 2011, la période restante jusqu'à cette date butoir serait à considérer comme délai de préavis durant lequel les droits du salarié seraient maintenus. Le 5 septembre 2007, il aurait fait l'objet d'un licenciement avec effet immédiat pour prétendue faute grave. Suite à ce licenciement, il aurait introduit deux requêtes auprès du tribunal du travail à Luxembourg à travers lesquelles il aurait réclamé sur base de différents chefs un montant total de … euros. Par jugement du 30 juin 2009, le tribunal du travail avait décidé notamment que l'appelant aurait fait l'objet d'un licenciement abusif donnant droit à l'indemnité légale de licenciement et que la clause supplémentaire conclue était valable et applicable en l'espèce. A travers la transaction du 13 septembre 2010, les parties auraient mis fin à ce litige et les employeurs de l'appelant auraient accepté de lui verser, en sus de l'indemnité de départ légale de … euros, une indemnité transactionnelle de … euros.

L'appelant critique le tribunal pour avoir considéré que la transaction ne contiendrait aucune justification de l'approche tendant à ventiler la somme payée en une partie compensant la renonciation à son activité et en une partie l'indemnisant pour un préjudice moral, mais que les parties auraient convenu le paiement d'une somme forfaitaire unique sans spécifier que la somme en question se rapporterait en réalité à une période postérieure à la rupture du contrat de travail. Il estime par contre qu'il résulterait des pièces versées en cause et du contenu de la transaction, son article 3 étant particulièrement clair à cet égard, que le montant de … euros aurait été payé pour une première partie pour l'indemniser de la perte de certains postes de rémunérations se rapportant à une période postérieure à la rupture du contrat de travail et destinées à compenser le non-exercice de son activité, le tribunal du travail ayant reconnu la validité de la clause supplémentaire relative au délai de préavis. Il considère partant que le montant de … euros se rapporterait ainsi intégralement, d'une part, à des montants qu'il aurait dû percevoir en raison de son contrat de travail à durée déterminée pendant la période du 6 septembre 2007 au 31 décembre 2011 et, d'autre part, à des dommages et intérêts pour préjudice moral. Cette ventilation devrait être reconnue plus précisément comme suit :

- pour la période du 6 septembre 2007 au 31 décembre 2011 et conformément à la clause supplémentaire susvisée, un salaire annuel de base de … euros soumis à indexation, soit … euros pour l'année 2007, … euros pour l'année 2008, … euros pour l'année 2009, … euros pour l'année 2010 et … euros pour l'année 2011, donnant un total de ce chef de … euros ;

- un second montant de … euros se composant d'autres indemnités que l'appelant aurait dû percevoir en raison de son contrat de travail pour la période du 6 septembre 2007 au 31 décembre 2011 :
  - un montant de … euros correspondant aux parts patronales des cotisations de la sécurité sociale ;
  - un montant de … euros correspondant aux droits résultant d'un accord de remboursement forfaitaire de frais ;
  - un montant de … euros relatif à l'avantage en nature d'une voiture de société ;
  - un montant de … euros correspondant à ses droits résultant d'une assurance accidents ;
  - un montant de … euros correspondant à son droit contractuel au remboursement des frais de scolarité de sa fille ;
- des primes de fin d'année que l'appelant aurait perçues chaque année et qui pourraient, au vu des circonstances économiques de l'époque, être fixées raisonnablement à … euros par an, soit à un total de … euros pour les années 2007 à 2011.

Le premier volet de cette indemnité transactionnelle de … euros s'élèverait ainsi à … euros pour les chefs de rémunérations susvisés. Le second volet relatif à la réparation de son préjudice moral correspondrait dès lors à la différence entre le montant de … euros et celui de … euros, soit … euros.

L'appelant se prévaut des articles 131 (1) b) et 132 (1) n° 4 LIR pour faire valoir que l'indemnité de … euros correspondrait aux salaires et autres droits qu'il aurait dû percevoir en exécution de son contrat de travail pour la période du 6 septembre 2007 au 31 décembre 2011, de manière à s'analyser en des indemnités ou dédits lui alloués pour non-exercice d'une activité, cette indemnité lui ayant en effet été versée au titre des salaires et revenus non perçus alors même qu'il n'aurait pas eu l'intention de mettre fin à son contrat de travail. Cette indemnité devrait partant être qualifiée de revenu extraordinaire au sens de l'article 132 (1). Par rapport à la notion de dédit, l'appelant fait valoir qu'il aurait eu une perspective raisonnable de toucher les recettes provenant de l'activité à laquelle il aurait dû renoncer en raison de son licenciement abusif de la part de ses anciens employeurs, de manière que la relation économique entre les montants lui alloués en vertu de la transaction et les recettes que le dédit serait censé remplacer serait indéniable.

A titre subsidiaire, l'appelant fait valoir que l'indemnité litigieuse devrait être qualifiée de revenu extraordinaire au sens de l'article 132 (1) n° 2 a) LIR en ce que les quatre conditions cumulatives pour la qualification en tant que revenu extraordinaire d'une occupation salariée se trouveraient réunies en l'espèce. Ainsi, d'après l'appelant, l'indemnité résulterait de son occupation salariée, elle serait devenue imposable au titre de la seule année 2010 et elle résulterait du licenciement de la part de ses employeurs. En outre, elle présenterait un lien économique avec le travail accompli par lui et son licenciement, l'appelant ayant pu s'attendre à percevoir son salaire au moins jusqu'au 31 décembre 2011 sur base des conventions conclues avec ses employeurs. L'appelant estime que l'indemnité forfaitaire ne pourrait pas être qualifiée d'indemnité de congédiement dans la mesure où elle ne tiendrait pas directement lieu de rémunération, mais serait destinée à réparer un préjudice particulier subi par le salarié, en l'occurrence le fait que ses anciens employeurs l'avaient licencié malgré les obligations contractuelles applicables.

Par rapport à l'autre volet de l'indemnité globale tendant à la réparation de son préjudice moral, l'appelant considère qu'elle ne rentrerait dans aucune des catégories de revenus prévues par l'article 10 LIR, de manière à constituer un revenu hors champ. Il ajoute que dans la mesure où le dommage moral subi devrait être évalué sur base des critères tirés de l'ancienneté du salarié, de son âge et de la possibilité de retrouver un emploi, le montant de … euros devrait être reconnu comme tombant sous cette qualification.

L'article 132 (1) n° 4 LIR qualifie de revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131 (1) b) LIR « *les indemnités et dédits visés respectivement aux numéros 1 et 2 de l'article 11 dans la mesure où ils remplacent des revenus se rapportant à une période autre que l'année d'imposition* ».

L'article 11 LIR définit en ses numéros 1 et 2 les notions d' « *indemnités* » et de « *dédits* » visées à l'article 132 (1) n° 4 LIR comme « *1. les indemnités et avantages accordés pour perte ou en lieu et place de recettes, à condition qu'il s'agisse de recettes qui, en cas de réalisation, auraient fait partie d'un revenu net passible de l'impôt ;* […] *2. le dédit alloué pour l'abandon ou le non-exercice d'une activité, ainsi que pour l'abandon d'une participation au bénéfice ou de la perspective de pareille participation, à condition qu'en cas de réalisation les recettes provenant de l'activité ou de la participation eussent fait partie d'un revenu net passible de l'impôt* ».

Il résulte de l'économie des articles 11, numéros 1 et 2, ainsi que 132 (1) n° 4 LIR que tant l'indemnité au sens de l'article 11, n° 1er LIR, que le dédit au sens de l'article 11, n° 2 LIR constituent une recette de substitution versée en remplacement d'autres recettes. Ce caractère substitutif implique que le contribuable ne peut plus percevoir les formes des recettes se situant dans le cadre de la catégorie de revenu telle que délimitée par la définition de cette catégorie en combinaison avec l'article 104 LIR, de manière qu'il a subi une perte de ces recettes ou un manque à gagner les recettes correspondantes futures. Tant l'indemnité que le dédit consistent alors en une autre forme de recette qui ne rentre ainsi pas elle-même dans le champ des recettes de la catégorie de revenu, mais la remplace en valeur économique.

En l'espèce, il convient de relever d'abord que le jugement du tribunal du travail du 30 juin 2009 a qualifié d'abusif le licenciement avec effet immédiat de l'appelant pour faute grave pour cause d'imprécision des motifs invoqués à sa base, qu'il a qualifié la relation de travail entre l'appelant et ses deux employeurs établis au Luxembourg comme ayant été à durée indéterminée et qu'il a reconnu la validité et l'applicabilité de la clause supplémentaire ayant prévu une extension conventionnelle du délai de préavis jusqu'au 31 décembre 2011.

Le montant en cause de … euros a été payé à l'appelant en exécution de l'article 3 de la transaction du 13 septembre 2010, lequel stipule comme suit :

« *Zusätzlich zur der Zahlung gemäß Artikel 2 und in Erfüllung aller Ansprüche die der Arbeitnehmer in seinen Klagen gegen die Arbeitgeber geltend gemacht hat, mit Ausnahme der Ansprüche im Rahmen der Betriebsrente, der Übergangsreglung sowie der Zusatzversicherung, zahlen die Arbeitgeber dem Arbeitnehmer solidarisch einen einmaligen Pauschalbetrag von brutto … Euro (… Euro)* ».

Conformément à l'article 11, paragraphe 3, de la même transaction, l'appelant a renoncé à toutes revendications à l'égard de ses employeurs résultant de ses activités pour ceux-ci, qu'elles découlent des dispositions du Code du travail, du contrat de travail ou encore de la résiliation de celui-ci, telles que des revendications de salaire, de cotisations sociales, tantièmes, gratifications ou primes, indemnités pour congé non pris, remboursement

de frais, voiture de service, assurance, indemnité pour préjudice matériel ou moral en relation avec le licenciement, etc..

L'article 3 de la transaction précise que la somme forfaitaire unique est payée à l'appelant en exécution de toutes les revendications élevées par celui-ci dans ses recours contre ses employeurs devant le tribunal du travail, tout en excluant expressément celles relatives au régime de pension complémentaire d'entreprise, au régime transitoire et à l'assurance complémentaire visées à l'article 6 de la transaction. Dans la mesure où ces revendications correspondent à celles énoncées dans le cadre de son appel et indiquées *supra*, la transaction doit être interprétée comme ayant entendu admettre implicitement l'applicabilité de la clause supplémentaire ayant étendu le délai de préavis jusqu'au 31 décembre 2011 et comme prévoyant le paiement de l'ensemble des sommes redues à l'appelant des chefs des rémunérations et avantages prévisés tels que revendiqués par lui.

Par rapport à l'argumentaire de l'appelant fondé sur le caractère indemnitaire de la somme de … euros conformément aux articles 11, n° 1, 131 (1) b) et 132 (1) n° 4, l'article 95 (1) LIR dispose que « *sont considérés comme revenus d'une occupation salariée : 1. les émoluments et avantages obtenus en vertu d'une occupation dépendante* […] *avant la cessation définitive de cette occupation ; 2. les allocations obtenues après ladite cessation par rappel d'appointements ou de salaires ou à titre d'indemnités de congédiement* », pour retenir que cette disposition inclut parmi les revenus d'une occupation salariée, notamment les indemnités de congédiement. Ces dernières « *représentent en principe l'indemnisation pour perte de salaire ou de traitement pendant une époque déterminée consécutive au congédiement. L'indemnité étant octroyée du chef de la perte de revenus qui eussent constitué des rémunérations immédiates d'une occupation salariée, il n'est que logique de ranger l'indemnité dans la même catégorie des revenus d'une occupation salariée* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571^{16}, avis du Conseil d'Etat, *ad* art. 112, p. 59). Par contre, ne rentrent pas dans le champ de cette disposition et ne sont pas imposables de ce chef les indemnités de congédiement qui ne tiennent pas directement lieu de rémunération, mais sont destinées à réparer un préjudice particulier subi par le salarié (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571^{4}, commentaire des articles, *ad* art. 112, p. 160).

Au vu de cette délimitation de la notion des indemnités de congédiement se dégageant des travaux parlementaires de la LIR, il faut conclure qu'elle couvre une indemnité prévue pour réparer le préjudice matériel de la perte totale ou partielle de revenus après la fin de la relation de travail durant une période définie.

Or, l'appelant soutient lui-même que la majeure partie de la somme de … euros serait composée d'éléments de rémunération, dont ses salaires de base, l'avantage de la voiture de société, des remboursements de frais et de bonus contractuels, auxquels il aurait eu droit en cas de maintien de sa relation de travail jusqu'à la fin du délai de préavis étendu jusqu'au 31 décembre 2011 prévu par la clause supplémentaire de son contrat de travail, de manière que la majeure partie de la somme de … euros doit être considérée comme tenant directement lieu des rémunérations dues à l'appelant pour cette période.

Il s'ensuit que sur base de l'analyse proposée par l'appelant lui-même et découlant de la transaction du 13 septembre 2010, l'indemnité forfaitaire doit être qualifiée dans cette mesure d'indemnité de congédiement au sens de l'article 95 (1) n° 2 LIR.

L'indemnité en cause allouée à l'appelant devant en toute occurrence être qualifiée d'indemnité de congédiement prévue par l'article 95 (1) n° 2 LIR dans la mesure où elle tient lieu des éléments de rémunérations revendiqués par l'appelant durant la période de

préavis, elle figure directement parmi les recettes dans le cadre de la catégorie des revenus salariés, ce qui implique logiquement et nécessairement qu'elle ne peut pas être considérée comme représentant une indemnité destinée à se substituer à une recette de la catégorie des revenus salariés, conformément à l'article 11, n° 1 LIR, et partant comme revenu extraordinaire sur base de l'art. 132 (1) n° 4, même si la période de référence fixée se situe en dehors de l'année d'imposition de l'allocation.

Le dédit au sens de l'article 11, n° 2 LIR, dont l'appelant se prévaut dans le second volet de son argumentation, est destiné à compenser le dommage découlant de la non-perception des revenus qu'aurait produits dans le futur l'activité à l'abandon ou au non-exercice de laquelle le contribuable s'est engagé pour l'avenir, de manière à compenser des « *pertes de recettes essuyées par la suppression de certaines sources de revenus* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, doc. parl. 571[4], *ad* article 14, p. 12) et à présenter ainsi un certain caractère indemnitaire.

Le non-exercice d'une activité en tant que cause à la base de l'allocation du dédit peut viser tant la renonciation à exercer durant un certain temps une activité déjà exercée que la renonciation à entamer dans le futur une activité même non encore exercée jusque lors (cf. Herrmann, Heuer, Raupach : *EStG-Kommentar*, § 24, Anm. 50, renvoyant à BFH 23 janvier 2001, XI R 7/00, BStBl. II 2001, 541).

Les premiers juges ont tout d'abord judicieusement relevé que la transaction du 13 septembre 2010 ne comporte aucune stipulation suivant laquelle Monsieur ... se serait engagé à abandonner, à terme ou définitivement, ou à renoncer à exercer son activité auprès d'un autre employeur et que la somme de … euros représenterait intégralement ou en partie la compensation financière pour cet abandon ou non-exercice. Il y a lieu de préciser que la transaction stipule par contre dans son article 10 une simple obligation à charge de Monsieur ... de respecter la confidentialité et les secrets commerciaux dont il aura eu connaissance dans le cadre de ses fonctions et de ne pas utiliser ces informations en faveur d'autres employeurs. La Cour partage dès lors l'analyse des premiers juges que, contrairement à ce qui est soutenu par l'appelant, l'indemnité litigieuse n'est pas à considérer comme un dédit alloué pour l'abandon ou le non-exercice par lui d'une activité au sens du n° 2 de l'article 11 LIR.

Il découle de ces développements qu'à défaut de correspondre à des indemnités au sens de l'article 11, n° 1 LIR ou à un dédit au sens de l'article 11, n° 2 LIR, la partie de l'indemnité forfaitaire litigieuse correspondant aux éléments de rémunération invoqués par l'appelant pour la période du 6 septembre 2007 au 31 décembre 2011 ne saurait être qualifiée de revenu extraordinaire rentrant dans le champ d'application de l'article 132 (1) n° 4 LIR, mais rentre parmi les indemnités de congédiement au sens de l'article 95 (1) n° 2 LIR.

L'article 132 (1) 2. a) LIR, dont l'appelant s'empare dans le cadre de son argumentation subsidiaire, dispose que « *sont à considérer comme revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131, al. 1er, litt. b les revenus suivants, pour autant qu'ils ne rentrent pas dans les prévisions de l'alinéa 2 :*

[…]

2. a) les revenus extraordinaires provenant d'une occupation salariée au sens du numéro 4 de l'article 10 qui se rattachent du point de vue économique à une période de plus d'une année et qui, pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, deviennent imposables au titre d'une seule année d'imposition ».

Les revenus extraordinaires d'une occupation salariée visés par cette disposition doivent être la contrepartie de périodes plus ou moins étendues durant lesquelles la prestation de travail est fournie (cf. à cet égard l'exemple fourni dans les travaux parlementaires de la LIR, doc. parl. 571[4], *ad* art. 158, p. 276), de manière que toutes les indemnités versées au salarié en relation avec son licenciement et qui ne compensent donc pas sa prestation de travail sont exclues du champ d'application de l'article 132 (1) n° 2, a) LIR.

Etant donné que la partie en cause de l'indemnité globale litigieuse est appelée à compenser des éléments de rémunération que l'appelant aurait pu toucher en cas de respect du délai de préavis conventionnellement étendu au 31 décembre 2011 et ne correspond donc pas à une prestation de travail effectivement fournie, il s'ensuit que l'argumentation subsidiaire de l'appelant tendant à l'applicabilité de l'article 132 (1) n° 2, a) LIR laisse d'être justifiée.

En ce qui concerne la partie de l'indemnité globale litigieuse, soit le montant de … euros, que l'appelant entend voir qualifier de réparation de son préjudice moral, la Cour rejoint le constat fait par les premiers juges que la somme payée en vertu de l'article 3 de la transaction du 13 septembre 2010 doit être considérée comme incluant en une somme unique et globale toutes sortes de revendications susceptibles d'être formulées ou d'ores et déjà formulées par l'appelant en relation avec l'exécution, respectivement la résiliation de son contrat de travail, de même qu'elle est la contrepartie pour la renonciation aux recours qu'il a introduits contre ses employeurs devant les juridictions du travail et qui, au moment de la signature de la transaction, étaient pendants devant la Cour d'appel, mais que ladite transaction ne contient aucune justification de son approche tendant à ventiler la somme payée en vertu de son article 3 en une partie susceptible de le compenser pour la renonciation à son activité et en une partie l'indemnisant pour un préjudice moral.

En effet, si une indemnité spécifique allouée en réparation du préjudice moral subi est à qualifier de revenu hors champ pour autant qu'elle soit proportionnée au préjudice pouvant être légitimement mis en avant, il n'est reste pas moins qu'une telle indemnité doit être spécifiquement et distinctement allouée par la juridiction compétente ou dans le cadre d'une transaction et qu'elle ne peut pas être simplement induite sans justification particulière de son import d'une indemnité forfaitaire globale destinée précisément à faire masse de toutes les revendications prises en compte.

Dans ces conditions, l'argumentation de l'appelant relative à cette partie de l'indemnité forfaitaire litigieuse est également à écarter.

Il découle de ces développements que l'appel principal n'est justifié en aucun de ses moyens et qu'il est à rejeter comme étant non justifié, le jugement entrepris étant à confirmer dans cette même mesure.

L'Etat relève appel incident du jugement entrepris pour autant que le tribunal a reconnu que l'indemnité de … euros prévue par l'article 2 de la transaction du 13 septembre 2010 rentre dans le champ de l'exemption prévue par l'article 115, n° 9 a) LIR. L'Etat se réfère aux articles L.124-7 et L.124-10 du Code du Travail pour en déduire qu'uniquement un salarié licencié pour un motif autre qu'un motif grave aurait droit à l'indemnité de départ légale au sens de l'article L.124-7 du Code du travail. Or, en l'espèce, les employeurs auraient interjeté appel contre le jugement du tribunal du travail ayant déclaré le licenciement de l'appelant abusif et la transaction préciserait expressément qu'il n'y aurait ni de la part des employeurs, ni de la part de l'appelant une reconnaissance de culpabilité tandis que l'indemnité en question aurait été fixée dans le cadre d'une transaction et d'un commun

accord. L’article 115, n° 9 a) LIR n’admettrait par contre uniquement l’exemption de l’indemnité de départ lorsqu’elle est prévue par la législation sur le contrat de travail ou dans une convention collective de travail. Au vu de la fixation en l’espèce de l’indemnité de départ d’un commun accord dans une transaction, les conditions de l’article 115, n° 9 a) LIR ne se trouveraient dès lors pas réunies, de manière que le tribunal aurait accordé à tort l’exemption prévue par cette disposition.

Aux termes de l’article 115, n° 9 LIR « *Sont exempts de l’impôt sur le revenu* […]

9. a) l’indemnité de départ prévue par la législation sur le contrat de travail ou celle convenue dans une convention collective de travail,

b) l’indemnité pour résiliation abusive du contrat de travail fixée par la juridiction du travail,

c) l’indemnité pour résiliation abusive du contrat de travail fixée par une transaction,

d) l’indemnité bénévole de licenciement allouée en cas de résiliation du contrat de travail par le travailleur ou par accord bilatéral des parties.

Les montants visés sous b), c) et d) sont exemptés au total jusqu’à concurrence d’un montant qui s’élève à douze fois le salaire social mensuel minimum pour travailleurs non qualifiés, le salaire social mensuel minimum à prendre en considération étant celui applicable au 1er janvier de l’année d’imposition; en cas de fractionnement de l’indemnité sur plusieurs années, le salaire social mensuel minimum est celui applicable au 1er janvier de l’année d’imposition du premier versement de ladite indemnité. […] ».

Le point a) de cette disposition exempte donc de l’impôt sur le revenu l’indemnité de départ prévue par la législation sur le contrat de travail ou celle convenue dans une convention collective de travail.

Dans la mesure où aucune convention collective de travail ayant été applicable aux relations de travail entre l’appelant et ses anciens employeurs ne se trouve invoquée en cause, il y a lieu d’examiner l’ouverture éventuelle du droit de l’appelant à une telle indemnité découlant de la législation sur le contrat de travail.

Aux termes de l’article L.124-7 du Code du travail, « *(1) Le salarié lié par un contrat de travail à durée indéterminée qui est licencié par l’employeur, sans que ce dernier y soit autorisé par l’article L.124-10, a droit une indemnité de départ après une ancienneté de services continus de cinq ans au moins auprès du même employeur, lorsqu’il ne peut faire valoir des droits à une pension de vieillesse normale* […] », étant précisé que l’article L.124-10 du Code du travail auquel renvoie l’article L.124-7 du Code du travail, prévoit la possibilité pour une partie de résilier le contrat de travail sans préavis pour des motifs graves procédant du fait ou de la faute de l’autre partie et prévoit expressément que dans cette hypothèse le salarié n’a pas droit à l’indemnité de départ prévue à l’article L.124-7 du Code du travail.

La transaction signée le 13 septembre 2010 et plus particulièrement son article 2 stipule expressément que l’appelant se voit allouer par ses anciens employeurs un montant de … euros que les parties ont qualifié de « *gesetzliche Abgangsentschädigung gemäss Artikel L.124-7 des Arbeitsgesetzbuches* ».

Au vu de l'argumentation étatique, il convient cependant d'examiner si la somme payée en l'espèce correspond à une indemnité de départ suffisant aux conditions posées par l'article L.124-7 du Code du travail.

En premier lieu, quant à la condition que le contrat de travail n'ait pas été résilié sans préavis pour des motifs graves procédant du fait ou de la faute de l'autre partie, il est vrai que l'appelant avait été licencié par ses employeurs avec effet immédiat en date du 5 septembre 2007, partant par un licenciement au sens de l'article L.124-10 du Code du travail, hypothèse dans laquelle une indemnité de départ n'est, sauf licenciement abusif, pas due.

D'un autre côté, le tribunal du travail a, par le jugement prévisé du 30 juin 2009, déclaré ce licenciement abusif en raison de l'imprécision des motifs contenus dans la lettre de licenciement, de sorte que cette décision de justice conclut que les employeurs n'étaient pas en droit de résilier le contrat de travail avec effet immédiat conformément à l'article L.124-10 du Code du travail. Les anciens employeurs de l'appelant avaient cependant interjeté appel contre ce jugement et la transaction précitée a été convenue entre parties avant que la Cour d'appel n'ait rendu son arrêt, de sorte que le jugement ayant déclaré abusif le licenciement n'avait pas acquis autorité de chose jugée au moment de la conclusion de la transaction.

La transaction du 13 septembre 2010 stipule qu'elle a été conclue sans reconnaissance de culpabilité (« *ohne dass hiermit in irgend welcher Form ein Schuldanerkenntnis oder – eingeständnis verbunden sein könnte* »), mais prévoit également dans son article 13 que les employeurs renoncent à leur appel contre le jugement du 30 juin 2009 et que l'appelant renonce aussi à ses recours.

Même si la transaction du 13 septembre 2010 a mis fin au différend entre l'appelant et ses anciens employeurs et emporte l'extinction de cette instance, le jugement de première instance du 30 juin 2009 ayant déclaré le licenciement de l'appelant abusif ne peut pas être considéré comme ayant disparu de l'ordonnancement juridique en ce qui concerne les qualifications du contrat de travail et du licenciement y contenues. De même, la transaction elle-même, en ce qu'elle alloue à l'appelant une indemnité forfaitaire « *in Erfüllung aller Ansprüche die der Arbeitnehmer in seinen Klagen gegen die Arbeitgeber geltend gemacht hat* » et stipule l'absence de reconnaissance de culpabilité, ne peut pas être interprétée en ce sens que les employeurs de l'appelant auraient maintenu le licenciement pour motif grave.

Dans ces conditions, l'appelant ne peut pas être considéré comme ayant été licencié sans préavis pour des motifs graves, de sorte que cette cause d'exclusion prévue par les articles L.124-7 et L.124-10 du Code du travail ne peut pas être considérée comme vérifiée dans son chef.

Quant à l'analyse de savoir si l'indemnité prévue par l'article 2 de la transaction du 13 septembre 2010 correspond à une indemnité de départ au sens de l'article L.124-7 du Code du travail, les premiers juges ont justement estimé que la seule circonstance que les parties se sont référées dans l'article 2 de la transaction à l'article L.124-7 du Code du travail est insuffisante pour que la qualification d'indemnité de départ légale puisse être retenue, mais qu'il appartient à l'administration fiscale, et dans sa suite au juge administratif, de vérifier si l'indemnité en cause a été accordée dans les conditions telles qu'inscrites à l'article L.124-7 du Code du travail, sans qu'on puisse faire dépendre l'application de l'article 115, n° 9 a) LIR de la seule qualification donnée par les parties à un paiement.

En premier lieu, il convient de rappeler que le jugement du 30 juin 2009 a qualifié la relation de travail entre l'appelant et ses deux employeurs comme ayant été à durée indéterminée, de manière que cette condition se trouve vérifiée en l'espèce. En deuxième lieu, au vu de son engagement par les deux employeurs établis au Luxembourg depuis l'année 1993, l'appelant satisfait également à la condition de l'ancienneté de service continue d'au moins cinq années.

L'indemnité de départ telle que prévue par l'article L.124-7 du Code du travail repose sur l'idée de fidélité à l'entreprise et est considérée comme constituant une « *indemnité forfaitaire dont le niveau est totalement indépendant du préjudice subi. Elle est la contrepartie du droit de l'employeur de licencier le salarié ayant une certaine ancienneté dans l'entreprise et elle ne couvre pas une période se situant après le licenciement effectué par l'employeur* » (Cour d'appel 28 mars 1996, n° 17377, Britz c/ Barbetta). Cette indemnité trouve son fondement exclusivement dans l'acte de résiliation de l'employeur et ne présente partant un lien économique ni avec le travail antérieurement accompli par le salarié, ni avec une période postérieure au licenciement (cf. Cour adm. 17 février 2014, n° 33214C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 310). Cette indemnité constitue ainsi un droit pour le salarié qui découle directement de la loi, de manière que les premiers juges ont décidé à bon droit que son allocation dans le cadre d'une transaction n'est pas de nature à exclure la qualification légale d'indemnité de départ.

En l'espèce, l'indemnité de départ a été accordée de manière séparée par rapport à l'indemnité forfaitaire globale, qui est censée couvrir toutes les revendications de rémunérations et avantages de la part de ce dernier pour la période du 6 septembre 2007 au 31 décembre 2011, et par référence à l'article L.124-7 du Code du travail, l'appelant ayant été au service des deux employeurs établis au Luxembourg depuis quelque quatorze ans, abstraction même faite de son emploi antérieur en Allemagne pour des sociétés du même groupe.

Dans ces circonstances, l'indemnité de … euros allouée à l'appelant, conformément à l'article 2 de la transaction du 13 septembre 2010, doit être considérée comme correspondant à une indemnité de départ dans les conditions de l'article L.124-7 du Code du travail à laquelle l'appelant avait légalement droit, de sorte que la Cour partage la conclusion des premiers juges que c'est à tort que le bureau d'imposition avait refusé l'application de l'exemption prévue à l'article 115, n° 9 a) LIR. C'est encore à bon droit que les premiers juges ont relevé que l'exemption de l'indemnité de départ ne peut être accordée que dans les limites prévues par la loi, étant donné que l'article 115, alinéa 9 a) LIR admet l'exemption seulement pour « *l'indemnité de départ prévue par la législation sur le contrat de travail* » sans viser des paiements volontairement accordés par l'employeur au-delà des limites de l'indemnité légale, même si les parties ont qualifié ce paiement d'indemnité de départ, de manière qu'ils ont valablement renvoyé le dossier au bureau d'imposition afin de procéder au calcul du montant exempt d'impôts suivant le plafond légalement prévu.

Il découle de ces développements que l'appel incident étatique laisse à son tour d'être justifié et qu'il y a lieu d'en débouter l'Etat, le jugement entrepris étant à confirmer dans cette mesure.

Au vu de l'issue au fond du litige et plus particulièrement du fait que chaque partie a succombé dans ses prétentions à la base de son appel respectif, il y a lieu de faire masse des dépens de l'instance d'appel et de les mettre à charge pour la moitié respectivement à l'appelant et à l'Etat.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel principal du 8 décembre 2014 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelant principal,

reçoit l'appel incident de l'Etat en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'Etat,

partant, confirme le jugement entrepris du 22 octobre 2014,

fait masse des dépens de l'instance d'appel et les met à charge pour la moitié respectivement à l'appelant et à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 5 août 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière du tribunal administratif Monique THILL, greffière assumée.

s.THILL s.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 5 août 2015
Le Greffier assumé de la Cour administrative